

Instituto Politécnico de Setúbal



Escola Superior de Ciências Empresariais

A contabilização dos ativos biológicos: problemática da mensuração e reconhecimento

Maria Olímpia Alvarez de Sousa Fernandes Pascoal

Dissertação apresentada para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de

MESTRE EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

Orientadora: Professora Doutora Maria Teresa Venâncio Dores Alves

Setúbal, 2013

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais Idália e Pascoal, pelo apoio, a compreensão, todas as palavras de alento e por terem acreditado sempre em mim, são o meu porto seguro.

Aos meus avós Helena e José, pelo apoio e carinho.

Ao meu marido José, pelo amor, carinho, paciência, compreensão e apoio incondicional em todas as fases da minha formação académica, agradeço também por ter sido não só pai, mas também muitas vezes mãe da nossa filha pelas minhas ausências.

As minhas filhas, Inês, pelo tempo de ausência, e a Joana pelo incentivo, apoio, compreensão e carinho.

Aos meus irmãos Marina e Luís pelo carinho incondicional e pelo apoio que sempre me dedicaram.

Aos meus amigos, obrigada pela vossa presença, algo muito importante na minha vida. Em especial a minha amiga Paula Costa pela partilha de todas as alegrias e tristezas ao longo das nossas vidas.

Ao Dr. Eduardo Guarda e ao João Paulo pela disponibilidade, ajuda, por todo o conhecimento que partilharam comigo e pela confiança que depositaram em mim desde início.

Aos meus colegas e Mestrado e a todos os professores que me acompanharam nesta caminhada.

E em especial a minha coordenadora Dr.^a Maria Teresa Venâncio Dores Alves, pela paciência incentivo, orientação partilha de conhecimentos e apoio.

RESUMO

O *International Accounting Standards Committee* (IASC), introduziu a IAS 41 – Agricultura, a primeira norma direcionada ao sector agrícola. A comissão de Normalização Contabilística (CNC) criou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que integra a NCRF 17 – Agricultura (2010), no sentido de harmonizar os princípios e conceitos contabilísticos, para que todas as entidades possam operar num contexto de globalização de mercados.

A NCRF 17 vem introduzir o conceito de justo valor como base de mensuração dos ativos biológicos, em detrimento do custo histórico que era utilizado anteriormente pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC). O sector agrícola é um sector muito específico, cuja atividade gera dúvidas e incertezas, uma vez que as transformações biológicas (crescimento, produção, procriação, etc.) vão alterar a substância do ativo biológico, o que torna difícil a sua contabilização baseada no custo histórico.

Nesse sentido considera-se pertinente a abordagem deste tema por ser contemporâneo e pouco abordado na literatura portuguesa e pela expectativa da aplicabilidade do justo valor como base de mensuração no sector agrícola.

Este estudo apresenta na primeira parte a revisão de literatura, procura-se fazer uma análise crítica e fundamentada com base em artigos publicados, por outros autores e na (IAS 41) e na NCRF 17, sobre os ativos biológicos, justo valor, reconhecimento e mensuração. A segunda parte consiste num estudo de caso em que se analisa a aplicação do justo valor em ativos biológicos numa empresa de atividade pecuária,

A observação dos dados apresentados permitiu concluir que a empresa utilizava o justo valor, com base nas cotações do mercado (existência de mercado ativo), para a valorização dos seus ativos biológicos em todas as fases da vida dos animais, assim como utiliza o justo valor na mensuração de todos os ativos biológicos.

Palavras-chave: Ativos Biológicos, Justo Valor, IAS 41, NCRF 17

ABSTRAT

The International Accounting Standards Committee (IASC) introduced IAS 41 - Agriculture, the first standard directed to the agricultural sector. The Comissão de Normalização Contabilística (CNC) established the Sistema de Normalização Contabilística (SNC) which integrates NCRF 17 - Agriculture (2010), in order to harmonize the accounting principles and concepts, so that all entities can operate in a context of globalization of markets.

The NCRF 17 introduces the concept of fair value as the measurement basis of biological assets, at the expense of historical cost that was previously used by the Official Plano Oficial de Contabilidade (POC). The agricultural sector is a very specific sector, whose activity creates doubt and uncertainty, since the biological changes (growth, production, reproduction, etc.) will alter the substance of the biological asset. Therefore, it turns out to be difficult to make the accounting recognition of the element at historical cost.

In this sense we consider appropriate to approach this topic because it is contemporary and rarely addressed in the Portuguese literature and because of the expectation of the applicability of fair value as a basis of measurement in the agricultural sector.

In the first part, this study shows a literature review. We try to make a critical and reasoned analysis based on articles published by other authors and IAS 41 and NCRF 17, about biological assets, fair value recognition and measurement. The second part is a case study which analyzes the application of fair value to biological assets in a cattle ranching company.

The observation of the data showed that the company used fair value based on market prices (existence of an active market) , for the valuation of their biological assets at all stages of the animals life, and used fair value, as well, in the measurement of all biological assets.

Keywords: Biological assets, fair value, IAS 41, NCRF 17

ACRÓNIMOS

DE – Dimensão Económica

DGV – Direção Geral de Veterinária

DRAP – Direção Regional de Agricultura e Pescas

EC – Estrutura Conceptual

EU – União Europeia

IAS - International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standards Board

IFAP – Instituto de Financiamento de Agricultura e pescas

INE – Instituto Nacional de Estatística

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

PAC – Política Agrícola Comum

PGE – Produção de Animais e Gestão de Efetivos

PIB – Produto Interno Bruto

POC – Plano Oficial de Contabilidade

REAP – Regime de Exercício da Atividade Agrícola

RIMA – Rede de informação de Contabilidades agrícolas

RPU – Regime Pagamento Único

SIMA – Sistema Informação de Mercados Agrícolas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNIRA – Sistema Nacional de Identificação e Registo de Animais

TOC – Técnicos Oficiais de Contas

VPP – Valor de Produção Padrão

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	2
RESUMO	3
ABSTRAT	4
1 INTRODUÇÃO	8
2 REVISÃO DE LITERATURA	10
2.1 Atividade Agrícola	12
2.1.1 Caracterização da Atividade Agrícola.....	13
2.1.2 Conceitos associados.....	16
2.2 Enquadramento Normativo	20
2.2.1 IAS 41 e NCRF 17	21
2.2.2 Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos.....	25
2.2.2.1 Reconhecimento dos Ativos Biológicos.....	27
2.2.2.2 Bases de Mensuração dos Ativos biológicos	27
2.2.2.3 Divulgação dos Ativos biológicos	29
2.2.3 Subsídios Governamentais	32
2.3 Estudos Empíricos	34
3 METODOLOGIA.....	38
4 ESTUDO DE CASO	39
5 CONCLUSÕES.....	51
6 REFERÊNCIAS.....	53

ÍNDICE DE QUADRO

QUADRO 1 - Número de Explorações e Superfície Agrícola Utilizada (SAU)	13
QUADRO 2 - Natureza jurídica do produtor	14
QUADRO 3 - Número de explorações, segundo as classes de (DE), por Região.....	15
QUADRO 4 - Efetivo bovino por Região	16
QUADRO 5 - Ativos Biológicos, Produto Agrícola, Produto resultante de processamento após colheita	24
QUADRO 6 - Enquadramento contabilístico da NCRF 17.....	29
QUADRO 7 - Requisitos do justo valor	43

ÍNDICE DE APÊNDICES

Apêndice 1 - Protocolo de estudo de caso.....	55
Apêndice 2 - Questionário.....	56
Apêndice 3 – Entrevista	58

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexos 1- Lista de leilões; Cotações; Indicadores.....	59
Anexos 2 - Ficha de identificação do bovino	60
Anexos 3 - Listagem genérica de animais.....	61

1 INTRODUÇÃO

Um dos objetivos da contabilidade é fornecer informações úteis para a tomada de decisões. Isso exige a mensuração e divulgação apropriada de informações que realmente reflitam a situação socioeconómica das empresas. O mundo dos negócios está constantemente em mutação, esperando assim que a contabilidade acompanhe essas mudanças, para que os utilizadores da informação, tomem as decisões numa base credível e sustentada.

Neste contexto, as normas comuns e universais são o pilar da contabilidade e vêm assim, harmonizar os princípios e conceitos contabilísticos, de, forma a que todas as entidades possam operar num contexto de globalização de mercados.

O normativo contabilístico relacionado com o sector agrícola, sofreu algumas alterações, com a passagem do Plano Oficial de Contabilidade (POC), para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Foram introduzidos novos conceitos e uma nova forma de reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

O sector agrícola é um sector muito específico, cuja atividade gera duvidas e incertezas, uma vez que as transformações biológicas (crescimento, produção, procriação, etc.) que vão alterar a substância do ativo biológico, o que torna difícil a sua contabilização baseada no custo histórico.

Desta forma, em 2000, o *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu a primeira norma aplicável ao sector agrícola, a *International Accounting Standards* (IAS) 41 - Agricultura. Por sua vez o Sistema de Normalização Contabilística com base nesta norma internacional, integra a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF 17) – Agricultura. Esta norma vem determinar o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos pelo justo valor, proporcionando às organizações, informação fidedigna, que lhe permite um posicionamento mais real, melhorando assim significativamente o relato.

Assim, o objetivo desta dissertação passa por uma reflexão sobre a temática dos ativos biológicos, contribuindo com uma análise crítica e fundamentada tendo por base uma revisão de literatura, e a análise de um caso prático, no sentido de melhor compreender a viabilidade das normas dirigidas ao sector agrícola e às alterações proposta pelas mesmas, no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

O objetivo geral deste estudo é compreender se, as alterações introduzidas pela (IAS 41) e Norma Contabilística de Relato Financeiro 17 – Agricultura, contribuem para uma melhor compreensão do reconhecimento e mensuração dos Ativo Biológicos, Como objetivo específico procura-se verificar se são cumpridos os requisitos exigidos pela Norma Contabilística de Relato Financeiro 17: reconhecimento e mensuração do justo valor; reconhecimento de ganhos e, perdas, provenientes de alterações ao justo valor numa empresa agropecuária

Este estudo justifica-se por se tratar de um tema contemporâneo e pouco abordado na literatura portuguesa e também pela grande expectativa quanto à sua aplicabilidade, no Sector Agrícola, mais propriamente na pecuária, em função das alterações introduzidas pela Norma Internacional (IAS 41) e pela Norma Contabilística Relato Financeiro 17, relativamente ao reconhecimento, mensuração e divulgação.

Este trabalho é composto por duas partes:

Na primeira parte compreende a Revisão de literatura e estudo empírico, procura contemplar conceitos inerentes a mensuração reconhecimento e divulgação dos ativos biológicos, assim como o aprofundar da NCRF 17.

Na segunda parte aborda a metodologia aplicada e o estudo de caso que pretende analisar se numa empresa agropecuária, os conceitos introduzidos pela NCRF 17 estão a ser cumpridos e como o gerente avalia os ativos biológicos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

O sistema contabilístico é constituído por atividades de obtenção e entrada de dados, processamento de dados, transformação de dados em informação através de relatórios, notas explicativas e demonstrações financeiras. Assim sendo a contabilidade cumpre as suas funções básicas como sistema de geração de informação fundamental para a tomada de decisão.

Para Indícibus, (2002) citado por Moraes e Madeira (2011), “O principal objetivo da contabilidade é fornecer informação económica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos em segurança.”

De acordo com Rodrigues, (2010, p.598), no início a contabilidade agrícola resumia-se aos pagamentos e recebimentos. Após a Primeira Grande Guerra e, principalmente, após a Segunda Grande Guerra, ocorreu um significativo salto qualitativo devido à tributação, à crescente concorrência e à necessidade de os agricultores conhecerem a rentabilidade dos seus produtos.

Ainda, segundo o mesmo autor, a atividade agrícola contém especificidades que representam um desafio para a contabilidade, tais como: os ciclos de produção, a atribuição de custos entre diferentes períodos, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas.

Na mesma linha de pensamento Wanadoo, (2004:1) citado por Alves e Teixeira (2005, p.7), defende que, “a atividade pecuária apresenta algumas características que potenciam um conjunto de dificuldades específicas nas aplicações dos princípios contabilísticos como por exemplo:

- O crescimento normal dos animais o que implica alterações de valor, além de que deve considerar-se o destino¹ previsto para os mesmos.
- Dificuldade para distinguir os custos e proveitos familiares dos custos e proveitos afetos à empresa.

¹ De acordo com o destino, podem ser considerados como fatores de produção ou como produtos

- A atividade depende de certos fatores de difícil controlo pelo homem, entre eles, os climáticos.
- A valorização do custo de produção das culturas na terra ou em processos, depende da etapa do desenvolvimento das mesmas.
- O consumo direto do produto e a não remuneração monetária do trabalho diário.
- A combinação da agricultura e da pecuária que dificulta a determinação do custo das atividades.
- Existência de mão-de-obra familiar”.

Segundo Alves e Teixeira, (2005 p.23) “A gestão de uma empresa agrícola implica a necessidade de, de forma continuada, tomar decisões. A qualidade dessas decisões depende, em grande parte, das características das informações disponíveis no momento oportuno. Os registos contabilísticos atualizados permitem a disponibilização de informação atempada para garantir o sucesso da tomada de decisões”. As autoras salientam a importância da contabilidade para a gestão agrícola e, também apesar do sector agrícola ter vindo a apresentar uma regressão continua nas últimas décadas, a sua interligação com os outros sectores vai implicar a necessidade de fazer previsões acertadas sobre a viabilidade futura das empresas. Essa informação proporcionada pelas explorações agrícolas tem surgido com algumas dúvidas de fiabilidade, mas “com o surgimento da IAS 41 foi conseguido um quadro conceptual forte que, no entanto, pode não ser suficiente, dadas as limitações do sector agropecuário e da gestão, para ultrapassar as barreiras à implementação da contabilidade em muitas explorações.”

2.1 Atividade Agrícola

Segundo Barros (1975), a agricultura pode ser considerada como a artificialização pelo homem do meio natural, com o fim de torná-la mais apta ao desenvolvimento de espécies vegetais e animais, elas próprias melhoradas. Representa, ainda, toda a atividade de exploração da terra seja, pelo cultivo de lavouras e florestas, ou pela criação de animais, com vista à obtenção de produtos que venham a satisfazer as necessidades humanas. Além disso, constitui-se no domínio de diversidades referentes ao enquadramento paisagístico, solo, clima, plantas cultivadas, presença de vegetação espontânea e animais selvagens.

A atividade agrícola é uma atividade muito vasta com uma grande diversidade de atividades e produtos (Azevedo, 2004). O normativo internacional do IASB (IAS 41 §5) define a atividade agrícola como “a gestão, através de uma empresa, da transformação biológica de ativos biológicos para venda, em produtos agrícolas ou para ativos biológicos adicionais”.

Basicamente a pecuária consiste na domesticação de animais realizada por meio da aplicação de técnicas e que tem como finalidade a comercialização. Geralmente a pecuária é vinculada somente à produção bovina, porém esta não é a única, ainda podemos citar a suinicultura, equinocultura, avicultura, cunicultura, apicultura, piscicultura, entre outras.

As criações têm dois destinos: a subsistência e a comercialização. A pecuária é responsável pela produção de matéria-prima para a indústria têxtil (fabrico de couros, ossos, chifres, entre outros) e de alimentos (fornece carne, leite, ovos, etc.).

A pecuária pode ser desenvolvida de duas formas básicas: a pecuária intensiva e a pecuária extensiva, as quais se diferenciam de acordo com o nível de tecnologia empregado na produção. Na pecuária intensiva, os animais recebem cuidados relacionados à saúde, além de alimentação controlada e demais cuidados, o que favorece um aumento significativo da produtividade. Já na pecuária extensiva, os animais são criados soltos em grandes extensões de terra sem receber grandes cuidados, fatores que implicam uma baixa de produtividade.

2.1.1 Caracterização da Atividade Agrícola

A agricultura e a produção de alimentos são essenciais na economia e na sociedade portuguesa. Os vinte e sete estados membros da U.E., têm 14 milhões de agricultores e outros 4 milhões de pessoas que trabalham no sector alimentar. Em conjunto os sectores agrícolas e alimentares fornecem 7% do emprego e geram 6% do produto interno bruto (PIB). (INE. 2013)

Segundo dados do Instituto Nacional de Estatísticas (INE) publicados no “Recenseamento Agrícola 2009” foram recenseadas 305 mil explorações agrícolas em 2009 o que representa metade da área geográfica do país, cerca de 4,6 milhões de hectares. As explorações localizam-se maioritariamente em Trás-os-Montes (20%), em Entre o Douro e Minho (16%) e na Beira Litoral (16%).

O quadro 1 evidencia o número de explorações em Portugal e por região, e respetiva superfície agrícola utilizada, em 2009.

QUADRO 1 - Número de Explorações e Superfície Agrícola Utilizada (SAU)

Regiões	Explorações		SAU	
	Nº	(%)	(há)	(%)
Portugal	305266	100	3668145	100
Continente	278114	91	3542305	97
EDM	49037	16	211154	6
TM	61804	20	432673	12
BL	49424	16	125436	3
BI	33763	11	337031	9
RO	39875	13	391006	11
ALE	31828	10	1956508	53
ALG	12383	4	88297	2
Açores	13541	4	120412	3
Madeira	13611	4	5428	0

Fonte: Adaptado Recenseamento agrícola (INE, 2009)

O INE refere ainda que, em relação à natureza jurídica do produtor, estes são maioritariamente produtores singulares (97%), e as sociedades representam apenas (2%) do universo agrícola, mas apesar desta diferença esmagadora, em relação à Superfície Agrícola Utilizada (SAU), as unidades produtivas exploradas pelos produtores singulares representam (8,4 hectares de SAU) enquanto, a dimensão média das sociedades tem (146 hectares de SAU) o que faz com que tenham uma maior representatividade na produção agrícola nacional.

O quadro 2 evidencia a natureza jurídica do produtor.

QUADRO 2 - Natureza jurídica do produtor

Natureza Jurídica	Explorações		SAU	
	Nº	(%)	(há)	(%)
Produtor Singular	297381	97,4	2486926	67,8
Sociedades	6776	2,2	991453	27,0
Outras Formas	1109	0,4	189766	5,2
TOTAL	305266	100	3668145	100

Fonte: Adaptado Recenseamento agrícola (INE, 2009)

O Alentejo e o Ribatejo e Oeste são, as regiões que mais contribuem para o Valor de Produção Padrão (VPP)² Agrícola nacional, sendo o valor deste de 4.6 mil milhões de euros ano.

O quadro 3 apresenta o número de explorações, por classe e região.

² O Valor de Produção Padrão (VPP), “é o valor monetário médio da produção Agrícola numa dada região obtido a partir dos preços de venda à porta da exploração. É expresso em hectares ou cabeças de gado, conforme o sistema de produção e corresponde à valorização mais frequente que as produções agrícolas tem em determinada região. (Recenseamento Agrícola 2009, p.18)

QUADRO 3 - Número de explorações, segundo as classes de (DE)³, por Região

Regiões	Total			
	Nº	VPPT	(%)	DE/Expl
Portugal	305266	4639739	100	15,2
Continente	278114	4208311	91	15,1
EDM	49037	549382	12	11,2
TM	61804	378302	8	6,1
BL	49424	569047	12	11,5
BI	33763	287544	6	8,5
RO	39875	1262575	27	31,7
ALE	31828	1039842	22	32,7
ALG	12383	121618	3	9,8
Acores	13541	350933	8	25,9
Madeira	13611	80495	2	5,9

Fonte: Adaptado Recenseamento agrícola (INE, 2009)

Julga-se importante fazer uma breve caracterização do sector da pecuária nomeadamente a produção bovina.

“Em 2009, 16% das explorações recenseadas cerca de 50 mil explorações, tinham bovinos, totalizando o efetivo 1430 mil cabeças. A produção bovina tem maior expressão no Alentejo, que conta com 39% do efetivo nacional, quase exclusivamente dirigido a produção de carne.” (INE 2009, p.63)

O quadro 4 evidencia o efetivo bovino existente em Portugal, em 2009.

³ Dimensão económica (DE), “ é definida com base no VPPT da Exploração, sendo expressa em euros. (Recenseamento Agrícola 2009, p.18).

QUADRO 4 - Efetivo bovino por Região

Regiões	Total de bovinos por região			
	Nº Expl.	(%)	Nº Cabeças	(%).
Portugal	50035	100	1430285	100
Continente	41279	83	1177019	82
EDM	19370	39	260772	18
TM	5286	11	64502	5
BL	8196	16	90583	6
BI	2059	4	61844	4
RO	2049	4	136006	10
ALE	4013	8	555390	39
ALG	306	1	7922	1
Acores	7767	16	248763	17
Madeira	989	2	4503	0

Fonte: Adaptado Recenseamento agrícola (INE, 2009)

Os dados do (INE, 2009), indicam que entre 1999 e 2009 apesar de ter havido um decréscimo acentuado 51% nas explorações agrícolas, houve um acréscimo de 1% no efetivo bovino, principalmente no Alentejo que registou um aumento de 42%. O Alentejo é uma região que apresenta condições propícias para a criação extensiva de bovinos, e a opção pelos bovinos de carne deve-se a uma maior facilidade no seu manejo e carecer de menos mão-de-obra e menos especializada. (INE,2009)

2.1.2 Conceitos associados

Existe um conjunto de conceitos que são centrais à atividade agrícola, entre os quais estão os seguintes:

“Exploração Agrícola – unidade técnico económica que utiliza fatores de produção comuns e que deve satisfazer obrigatoriamente as quatro condições seguintes:

- 1 Produzir produtos agrícolas o manter em boas condições agrícolas e ambientais as terras que já não são utilizadas para fins produtivos;
- 2 Atingir ou ultrapassar uma certa dimensão⁴
- 3 Estar submetida a uma gestão única
- 4 Estar localizada num local bem determinado.

Efetivo animal – Animais que são propriedade da exploração, bem como os criados sob contrato pela exploração.

Total de bovinos – Número total de cabeças de gado bovino, incluindo o gado bravo.

Vitelos de carne destinados ao abate com idade inferior a um ano – Animais machos ou fêmeas que se destinam a ser abatidos até aos 12 meses de idade.

Vitelos machos com menos de 1 ano – Machos cujo destino seja outro que não o abate antes dos 12 meses de idade.

Vitelos fêmeas com menos de 1 ano – Fêmeas cujo destino seja outro que não o abate antes dos 12 meses de idade.

Bovinos machos de 1 ano a menos 2 anos – Machos castrados e não castrados de 1 ano a menos de 2 anos de idade, qualquer que seja o seu destino.

Fêmeas reprodutoras – Fêmeas de 1 ano a menos de 2 anos de idade, não paridas, cujo destino seja a reprodução com o objetivo de produção de leite ou carne.

Fêmeas não reprodutoras – Fêmeas de 1 ano a menos de 2 anos de idade, cujo destino não seja a reprodução.

Bovinos machos de 2 anos e mais – Machos castrados e não castrados de 2 anos e mais de idade qualquer que seja a sua aptidão.

Novilhas reprodutoras de 2 anos e mais – Fêmeas de 2 anos e mais de idade, não paridas, cujo destino seja a reprodução com o objetivo de produção de leite ou carne.

Novilhas não reprodutoras de 2 anos e mais – Fêmeas de 2 anos e mais de idade, cujo destino não seja a reprodução.

⁴ (área, número de animais)

Outras vacas (vacas aleitantes) – Fêmeas de 2 anos de idade que já tenham parido pelo menos uma vez e que não sejam consideradas vacas leiteiras. O leite produzido por estas fêmeas é principalmente utilizado para alimentação dos vitelos.” (INE, 2009)

2.1.2.1 Política Agrícola Comum (PAC)

A PAC, foi criada com o objetivo de aumentar a produtividade da agricultura, assegurar um nível de vida equitativo à população agrícola, estabilizar os mercados, garantir a segurança dos abastecimentos e assegurar os preços razoáveis aos consumidores.

Em Portugal as cotações oficiais de mercado são disponibilizados através do SIMA – Sistema Informação de Mercados Agrícolas. No entanto, há produtores que têm como referencia as cotações praticadas nos leilões de agrupamento de produtores.

2.1.2.2 Sistema Informação de Mercados Agrícolas (SIMA)

O Sistema de Informação de Mercados Agrícolas, tem como principal objetivo o acompanhamento dos mercados agrícolas, recolhendo para o efeito as cotações/preços dos produtos e a informação qualitativa ou quantitativa necessária a caracterização das condições de escoamento dos produtos.

A difusão de informações do SIMA inclui os seguintes meios:

- Cotações dos produtos agrícolas vegetais e animais, e nos mercados abastecedores até ao dia anterior.
- *Newsletters* sectoriais de periodicidade semanal, com análises de conjuntura e outras consideradas relevantes.

Para a mensuração dos ativos biológicos ao justo valor tem de existir um mercado ativo. A NCRF 17 (§9) define mercado ativo: “como um mercado no qual se verifique todas as condições seguintes:

- a) Os itens negociados no mercado são homogéneos;
- b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender, e;
- c) Os preços são disponíveis ao público”

2.1.2.3 Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA)

A Rede de Informação de Contabilidades agrícolas, (RICA), consiste numa rede de recolha de dados em explorações agrícolas no âmbito da União Europeia (EU) e tem como principais objetivos:

- Determinar anualmente os níveis de rendimento dos principais tipos de explorações agrícolas de entre as explorações vocacionadas para o mercado
- Disponibilizar a informação necessária para a preparação e acompanhamento de medidas de política agrícola relacionadas com as estruturas produtivas e com os mercados

Este processo de recolha de dados baseia-se na participação voluntária dos agricultores: são eles os “fornecedores de dados”.

2.1.2.4 Licenciamento da Atividade

Para implementar uma exploração pecuária é necessário proceder ao seu licenciamento junto da Direção Regional da Agricultura e Pescas (DRAP), Este processo de licenciamento designado por Regime de Exercício da Atividade Pecuária (REAP),

consiste no cumprimento da legislação em vigor⁵ assim como das regras para a espécie animal (DGV, 2013)

Antes do início de atividade, as explorações agrícolas devem junto do Sistema Nacional de Identificação e Registo de Animais (SNIRA)⁶, proceder ao seu registo, que consiste na atribuição de um número de identificação aos animais, assim como o registo e circulação dos animais das espécies bovina, ovina, caprina e suína. E toda e qualquer alteração de algum dos elementos contantes do registo inicial (ex: morte). Toda a documentação, como registo de nascimento de animais, guias de deslocação ou guias de venda e declarações de morte, terão ser guardadas por um período de três anos e encontrarem-se atualizadas para eventuais serviços de fiscalização ou simples controlo por parte do SNIRA.

2.2 Enquadramento Normativo

O Decreto – Lei n.º 158/2009 de 13 de julho aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010, e tem como objetivo a harmonização contabilística na União Europeia (EU). As normas do SNC foram elaboradas com base nas Normas Internacionais de Contabilidade do IASB como, adotadas pela União Europeia.

Este novo normativo contabilístico tem como núcleo central as 28 NCRF, que pretendem harmonizar o tratamento contabilístico prescrevendo os vários tratamentos

⁵ O Decreto-Lei nº 59/2013 de 8 de maio de 2013, procede à quinta alteração ao Decreto-lei nº 214/2008, de 10 de novembro, alterado pelos Decretos-Leis nºs 316/2009, de 29 de outubro, 78/2010, de 25 de junho, 45/2011, de 25 de março, e 107/2011, de 16 de novembro, que estabelece o regime do exercício da atividade pecuária, alargando o prazo de licenciamento das atividades pecuárias.

⁶ O Decreto-Lei n.º 142/2006 de 27 de julho de 2006, vem criar o Sistema Nacional de informação e Registo Animal (SNIRA), que estabelece as regras para a identificação, registo e circulação dos animais das espécies bovina, ovina, caprina e suína, bem como dos equídeos, estabelece ainda o regime jurídico dos centros de agrupamentos, comerciantes e transportadores e as normas de funcionamento dos sistemas de recolha de cadáveres de animais mortos na exploração.

técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, mensuração e divulgação das realidades económicas e financeiras das empresas.

Alguns conteúdos das NCRF, já eram conhecidos em virtude de ao longo da última década terem sido introduzidas alterações no normativo nacional Plano Oficial de Contabilidade (POC) que convergiam com o que se encontra regulamentado pelo IASB.

Mas ainda existiam lacunas para alguns casos específicos, como a agricultura, sendo a regulamentação existente inadequada a este sector de atividade, pelas suas especificidades.

Neste contexto aparece a NCRF 17 – Agricultura, que é uma norma específica para este sector de atividade que até então não tinha nenhum normativo específico.

2.2.1 IAS 41 e NCRF 17

A IAS 41 foi editada em dezembro de 2000, após vários anos de discussão, sendo adotada pelo IASB em abril de 2001. Foi a primeira norma emitida pelo IASB direcionada, especificamente, para o setor primário, tendo como objetivo, a harmonização da informação financeira nas entidades relacionadas com atividades agrícolas.

Essa norma determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos biológicos durante a fase de crescimento, degeneração, produção e reprodução, estabelecendo que, se o justo valor pode ser mensurado fiavelmente, este deve ser o critério utilizado no momento inicial e em cada data de elaboração das demonstrações financeiras, bem como os ganhos e perdas advindas das transformações ocorridas.

A IAS 41 (§ 5) define ativo biológico, como um animal ou planta vivos, e produto agrícola como o produto colhido, originado dos ativos biológicos no momento da colheita⁷. Como exemplo, para a pecuária de corte, os animais vivos (bezerro, garrote, novilha, etc.) são considerados ativos biológicos e a carcaça, após o abate, como produto agrícola.

De acordo com Argilé e Slob (2001) citados por Alves e Teixeira (2005, p.12), “a IAS 41 introduz melhorias importantes, sendo a primeira relacionada com a definição, valorização e apresentação dos ativos biológicos e dos produtos agropecuários, sendo ambos de grande importância para as capacidades transformadoras das empresas agropecuárias e a geração de resultados. A simplicidade é outra melhoria introduzida pela IAS 41, a qual define valorizações claras e simples para os ativos agrícolas. Os procedimentos para as variações do valor contabilístico destes ativos são também fáceis de implementar.”

Para Argilés, et al (2009), “a IAS 41 introduziu o justo valor para todos os ativos biológicos na agricultura, o que implicou uma grande alteração nas práticas contabilísticas estabelecidas no sector e trouxe o debate ao domínio agrícola.”

Lima e Pereira, (2011, p. 6), consideram que existe vantagens e desvantagens na utilização do justo valor na mensuração de um ativo biológico, sendo a sua maior vantagem a relevância para a tomada de decisões pelos utilizadores. “Este critério está bem próximo ao valor económico de realização do ativo, uma vez que pressupõe em seu cálculo o desconto na receita de todos os gastos evidentes e inevitáveis para a transação comercial seja concluída.” Mas por outro lado os autores veem a subjetividade como a maior desvantagem na mensuração dos ativos biológicos pelo justo valor, devido às diferentes premissas que envolvem o seu cálculo, principalmente quando não há preços observáveis no mercado para este ativo. Referem que para os produtos agropecuários existe um mercado ativo e que os gastos para colocá-los no mercado são facilmente reconhecidos e mensuráveis e, portanto, o justo valor pode ser fiavelmente mensurado. E que, quando o ativo biológico no momento não tenha preço cotado no mercado ativo por estar num estágio inicial de desenvolvimento ou o seu ciclo de produção ser longo, a

⁷ Colheita – é a separação de um produto de um ativo biológico ou a cessação dos processos de vida de um ativo biológico (IASB, 2001: §5).

norma aceita o valor de custo como indicativo de justo valor. Afirmam que “ o justo valor é o método mais útil para a tomada de decisão uma vez que permite reconhecer o ganho económico da produção ainda que não tenha ocorrido a transferência física ao mercado”. Lima e Pereira, (2011, p. 8). Pires e Rodrigues, (2008, p 139), vem contrapor um pouco o atrás já referido, sublinhando os autores que a mensuração ao justo valor levantará sempre problemas de alguma complexidade, o que faz pensar que a solução mais ajustada para a relevância contabilística das operações que envolvem ativos biológicos e produtos agrícolas, passe pela imputação aos ativos dos custos com a sua formação, crescimento e apanha, e a utilização do justo valor surja de forma supletiva e não como modelo de referencia. Do mesmo modo, referem ainda que tudo o que vá no sentido de ultrapassar o custo histórico terá sempre de garantir maior eficiência e qualidade de informação financeira.

Em Portugal, o SNC, inclui a NCRF 17 – Agricultura, que tem por base a IAS 41, adotada pelo texto original do Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro. O objetivo desta NCRF 17 é idêntico ao referido para a IAS 41, é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à atividade agrícola (NCRF 17 §1). Dispõe que a mesma deve ser aplicada na contabilização do que se segue quando se relacione com a atividade Agrícola. (NCRF 17 §2)

- a) Ativos biológicos;
- b) Produto agrícola no ponto de colheita; e
- c) Subsídios governamentais incluídos nos parágrafos 35 a 36.”

O quadro 5 “proporciona exemplos de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são resultado de processamento após colheita.” (NCRF 17 §5)

QUADRO 5 - Ativos Biológicos, Produto Agrícola, Produto resultante de processamento após colheita

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produto resultante de processamento após colheita
Carneiros	lã	Fio de lã
Arvores numa plantação florestal	Troncos	Madeiras
Plantas	Algodão, Cana Colhida	Fio de algodão, roupas, açúcar
Gado produtor de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsichas, presuntos curados
Arbustos	Folhas	Chá, tabaco curado
Vinhas	Uvas	Vinho
Árvores de fruto	Frutos colhidos	Frutos processados

Fonte: NCRF 17 (§5)

A NCRF 17, propõe as seguintes classificações para os ativos biológicos: ativos biológicos consumíveis; ativos biológicos de produção e ativos biológicos maduros; ativos biológicos imaturos.

No que respeita aos ativos biológicos consumíveis e ativos biológicos de produção a NCRF 17 (§40), define os ativos biológicos consumíveis como os que estejam para ser colhidos como produto ou vendido como ativo biológico, dando os seguintes exemplos:

- Exemplos de ativos biológicos consumíveis: Gado destinado à produção de carne; gado detido para venda; peixe em aquacultura; colheitas de milho e trigo e árvores, que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras.

Em relação aos ativos biológicos de produção, são ativos de regeneração própria, ou seja enquanto os ativos biológicos consumíveis tem características de se extinguir em cada colheita, os ativos biológicos de produção permitem várias colheitas e varias reproduções no caso dos animais. São exemplos de ativos biológicos de produção os seguintes:

- Exemplos de ativos biológicos de produção: Gado (do qual pode ser obtido leite), vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha, por desbaste, enquanto estas árvores permanecem vivas.”

Relativamente aos ativos biológicos maduros e imaturos a NCRF 17 (§41), dispõe que ativos biológicos maduros são aqueles que estão aptos a ser colhidos no caso dos ativos biológicos consumíveis ou que sejam capazes de sustentar colheitas regulares no caso dos ativos biológicos de produção. Quando estas condições não estão reconhecidas os ativos biológicos são considerados imaturos.

Segundo Lima e Pereira, (2011, P.4), “devido à sua natureza, estes ativos possuem especificidades no seu ciclo produtivo em comparação com outros tipos de ativos como, por exemplo, grande sazonalidade, dependência de fatores climáticos e ambientais para completar o seu ciclo produtivo, dificuldades imprevistas (pragas, secas, inundações, etc.), períodos de maturação excessivamente longos para alguns produtos agrícolas, terra como fator participante da produção, entre outras.”

Deste modo torna-se pertinente a análise do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

2.2.2 Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos

De acordo com a NCRF 17 (§11), “uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando e somente quando:

- a) A entidade controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- b) Seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade; e
- c) O justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado”.

Estas imposições da NCRF 17 (§11), estão de acordo com as condições preceituadas para qualquer ativo, e encontram-se em conformidade com a Estrutura Conceptual do SNC (§ 49), que define um ativo como um.

- a) “Recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros.”

Para se verificar as condições de reconhecimento de um ativo biológico, ou seja saber se é um bem controlado pela empresa do qual se esperam que fluam benefícios económicos futuros, tem de estar enquadrado de acordo com o estabelecido na Estrutura Conceptual (EC, §52), “Os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das atividade operacionais da entidade. Pode também tornar a forma de convertibilidade em caixa ou a capacidade de reduzir os efluxos de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção”.

Como referido a NCRF 17 vem introduzir um novo conceito de mensuração dos ativos biológicos, o justo valor, pelo que apresenta a sua definição: consiste na “Quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.”(NCRF 17 §9). Acrescenta ainda “O justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condição presentes. Consequentemente, por exemplo, o justo valor do gado numa fazenda é o preço do gado no mercado relevante, menos, o custo de transporte e outros, para levar o gado para o mercado.” (NCRF 17 §10).

Segundo Nobles (1998, p.181) citado por Rech et al (2011 p.2) “justo valor significa a quantia que compradores e vendedores estariam dispostos a trocar os seus ativos em uma operação com base permanente comercial”

Para Lima e Pereira (2011 p.6), a maior vantagem da utilização do justo valor na mensuração de um ativo é a sua relevância para a tomada de decisões pelos usuários pois “este critério está bem próximo ao valor económico de realização do ativo, uma vez que

pressupõe em seu cálculo o desconto na receita de todos os gastos evidentes e inevitáveis para que a transação comercial seja concluída.” Por outro lado consideram que a sua maior desvantagem é subjetividade devido às diferentes premissas que envolvem o cálculo do justo valor.

A base apropriada para a determinação do justo valor é o preço da cotação de mercado, logo prevê a existência de um mercado ativo, tendo sempre presente que o justo valor de um ativo é baseado na sua localização e condições do momento.

Quando da existência de um mercado ativo a determinação do justo valor transmite maior relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade.

2.2.2.1 Reconhecimento dos Ativos Biológicos

O reconhecimento consiste no processo de incorporar no Balanço e na Demonstração dos Resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento estabelecidos. (EC, §80)

De acordo com a NCRF 17 (§12) “Na atividade agrícola, o controlo pode ser evidenciado, por exemplo, pela posse legal do gado e pela marcação a quente ou de outro modo, aquando da aquisição, nascimento ou desmama. Os benefícios económicos futuros são normalmente estimados pela mensuração dos atributos físicos significativos.) .

2.2.2.2 Bases de Mensuração dos Ativos biológicos

A NCRF 17 (§13) determina que “Um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data do balanço, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, exceto no caso descrito no parágrafo 31 em que o justo valor não pode ser fiavelmente mensurado”. Para a obtenção do justo valor dos ativos biológicos os agricultores podem recorrer ao Sistema de Informação de Mercados Agrícolas (SIMA), um sistema desenvolvido pelo Ministério da Agricultura que disponibiliza semanalmente no seu site as cotações dos produtos agrícolas vegetais e animais.

Podem ainda determinar o seu justo valor através de preços de transações recentes para ativos que não tem mercado ativo e ainda através de *benchmarks*.

Para a grande maioria dos ativos biológicos é fácil a determinação do seu preço em virtude de serem produtos negociados ativamente no mercado. Por exemplo existe preço de mercado para os ovinos, bovinos e leitões porque existe um mercado ativo.

No entanto caso não se consiga determinar facilmente os preços ou os valores determinados pelo mercado podem não estar disponíveis para um ativo biológico na sua condição atual. Nestas circunstâncias, na determinação do justo valor, uma entidade usará o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um ativo, descontados a uma taxa pré-imposto determinada no mercado corrente. (NCRF 17 §21)

A NCRF 17 presume que o justo valor de um ativo biológico, pode ser mensurado com fiabilidade. No entanto, esta presunção pode ser refutada no reconhecimento inicial e, só neste, de um ativo biológico para o qual os preços de mercado não estejam disponíveis e outras possíveis alternativas para estimar o justo valor, sejam consideradas como não fiáveis. “Neste caso, o ativo biológico deve ser mensurado ao justo valor de custo, menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.”

A norma refere ainda (§31), que caso o justo valor desses ativos biológicos passe a ser mensurável com fiabilidade, a entidade deve passar a mensurá-lo ao seu justo valor, menos os custos estimados no ponto de venda.

Se surgir um ganho (por exemplo o nascimento de um bezerro) ou uma perda no reconhecimento inicial de um ativo biológico, assim como uma alteração no justo valor. Neste caso a NCRF 17 (§29), prescreve que “um ganho ou perda que surja no reconhecimento inicial do produto agrícola pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, deve ser incluídos no resultado líquido do período em que surja.”

O quadro 6 evidencia o enquadramento contabilístico da NCRF 17.

QUADRO 6: Enquadramento contabilístico da NCRF 17

QUADRO 6 - Enquadramento contabilístico da NCRF 17

<p>Ativos biológicos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mensuração inicial e a data do balanço: • Justo Valor - Custos estimados no ponto de venda (excepto se a mensuração não for fiável, como por exemplo falta de mercado ativo)
<p>Produto Agrícola</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mensuração: • Justo Valor - Custos estimados no ponto de venda (no momento da colheita)
<p>Produtos Resultapós colheitantes de Processamento a</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mensuração: • NCRF 18 - Custos de Produção Industrial

Fonte: Elaboração própria

2.2.2.3 Divulgação dos Ativos biológicos

A NCRF 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras, exige determinadas divulgações na face do Balanço e da Demonstração dos Resultados, demonstrações financeiras que devem ser apresentadas pelo menos anualmente, com o objetivo de “proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.” (EC, § 12)

Essas divulgações devem constar nas notas do anexo às demonstrações financeiras e podem consistir em texto explicativo ou quadros suplementares para que melhor se compreendam o balanço e a demonstração dos resultados.

Assim, a primeira exigência da NCRF 17 em relação à apresentação e divulgação dos ativos biológicos no Balanço e pedida a partir do parágrafo 44, é em que as empresas devem apresentar nas suas demonstrações financeiras, as quantias escrituradas de forma separada com uma descrição de cada grupo de ativos biológicos e as medidas ou estimativas usadas na qualificação física dos mesmos. Impõe, também, algumas divulgações gerais (NCRF 17, §44 a 47).

“ Uma entidade deve divulgar:

- a) Uma descrição de cada grupo de ativos biológicos; e
- b) As medidas ou estimativas não financeiras usadas na qualificação física de cada um dos grupos de ativos biológicos no fim do período;...” (§ 44).

Outras divulgações prevista na norma.

“ Uma entidade deve descrever os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos do produto agrícola no ponto de colheita e de cada um dos grupos de ativos biológicos;” (§ 45)

“Uma entidade deve divulgar o justo valor menos os custos estimados no ponto de venda do produto agrícola colhido durante o período, determinado no momento da colheita;” (§46)

“ Uma entidade deve divulgar:”

- a) A existência e quantia escrituradas de ativos biológicos cuja posse seja restrita e as quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos; e
- b) A quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de ativos biológicos; e

- c) As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a atividade agrícola.” (§47)

Quando não existe mercado ativo, existe uma maior dificuldade de determinar o justo valor dos ativos biológicos, nesse caso a norma exige uma descrição de quais os ativos biológico que se encontram nessas condições assim como a descrição do motivo porque não podem ser mensurados com fiabilidade. No caso, desses ativos serem mensurados ao custo, tem de haver uma descrição do método de depreciação usado, a vida útil e taxas aplicadas, assim como quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no final do período.

Divulgações adicionais de ativos biológicos em que o justo valor não possa ser mensurado fiavelmente. (NCRF 17, §48 a 49).

“Se uma entidade mensura os ativos biológicos pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quais quer perdas por imparidade acumuladas no fim do período, a entidade deve divulgar em relação a tais ativos biológicos;

- a) Uma descrição dos ativos biológicos;
- b) Uma explicação da razão porque não podem ser fiavelmente mensurados
- c) Se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;
- d) O método de depreciação usado;
- e) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; e
- f) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no final do período.” (§ 48)

“Se o justo valor dos ativos biológicos previamente mensurados pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas se

tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, uma entidade deve divulgar em relação a esses ativos biológicos; (§49)

- a) Uma descrição dos ativos biológicos;
- b) Uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e
- c) O efeito da alteração.

2.2.3 Subsídios Governamentais

Segundo o instituto Nacional de estatística (INE), a atividade agrícola foi a atividade mais subsidiada em 2010, detendo 20,4% do total dos subsídios à exploração afetos às empresas não financeiras, apenas seguida de perto pela educação (19,2%). (INE, 2013). Descreve-se a seguir alguns apoios recebidos pelos agricultores em forma de subsídio.

Regime de pagamento único (RPU) – É um regime de apoio aos agricultores, que tem por princípio Básico o desligamento total ou parcial da produção. (IFAP, 2013)

Medidas Agro – Ambientais, Medidas Silvo – Ambientais, apoia a atividade em zonas desfavorecidas, apoio à primeira florestação de terras agrícolas.

Cada um dos programas referidos confere um conjunto de medidas agrupadas em quatro eixos, com objetivos específicos.

- Eixo 1 – aumento da competitividade dos sectores agrícolas e florestais.
- Eixo 2 – melhoria do ambiente e da paisagem rural
- Eixo 3 – qualidade de vida nas zonas rurais e diversificação da economia rural
- Eixo 4 – leader

A NCRF 17 veio clarificar a forma de reconhecimento dos subsídios.

Os subsídios do governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- A empresa cumprirá as condições a eles associadas; e
- Os subsídios serão recebidos.

É necessário ter em conta que o recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova de que as condições associadas ao seu recebimento tenham sido ou serão cumpridas. Assim sendo Segundo a NCRF17, devemos salientar os parágrafos 35 a 39.

“Um subsídio do Governo não condicional, que se relacione com um ativo biológico mensurado pelo seu justo valor menos, os custos estimados no ponto de venda, deve ser reconhecido como rendimento quando, e somente quando, o subsídio do governo se torne recebível”. (§35)

“Se um subsídio do Governo relacionado com um ativo biológico mensurado pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda for condicional, incluindo quando um subsídio do Governo exige que uma entidade não se ocupe em atividade agrícola específica, uma entidade deve reconhecer o subsídio do Governo como rendimento quando, e somente quando, sejam satisfeitas as condições ligadas ao subsídio do Governo.” (§36)

“Os termos e condições de subsídios governamentais variam. Por exemplo, subsídio do Governo pode exigir que uma entidade cultive num dado local durante cinco anos e exigir que a entidade devolva todo o subsídio se ela cultivar durante menos do que cinco anos. Neste caso, o subsídio do governo não será reconhecido como rendimento até que os cinco anos tenham passado. Porém se o subsídio do Governo permitir que parte do mesmo seja retida com base na passagem do tempo, a entidade reconhecerá o subsídio do governo como rendimento numa base proporcional ao tempo.” (§37)

Os subsídios do governo, tem um peso significativo no setor agrícola e são de extrema importância para o mesmo, pelo que o tratamento preconizado na IAS 41 e NCRF 17 remetem para a IAS 20 e NCRF 22 para a contabilização de subsídios governamentais e divulgação de apoios deve ser realçado:

”Se um subsídio do governo se relacionar com um ativo biológico mensurado pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, será aplicada a NCRF 22.” (§38)

“Esta Norma exige um tratamento diferente do da NCRF 22 se um subsídio do governo se relacionar com um ativo biológico mensurado pelo justo valor menos os custos estimados no ponto de venda ou um subsídio do Governo exigir que uma entidade não se ocupe de numa atividade agrícola específica. A NCRF 22 é somente aplicada a um subsídio do Governo relacionado com um ativo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.” (§39)

Neste sentido os paragrafo 38 e 39 da NCRF 17, ajudam a clarificar, qual o tratamento preconizado e a que tipo de subsídios, deve ser aplicada.

2.3 Estudos Empíricos

Após o surgimento da IAS 41, alguns autores (por exemplo Fernandes e Azevedo, 2010), debruçaram-se sobre esta temática e surgiram estudos envolvendo as novas diretrizes para o tratamento dos ativos biológicos. Esses versavam questões como a do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, assim como, a maior ou menor fiabilidade do custo histórico ou justo valor, houve ainda autores que estudaram se os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) estariam aptos a aplicar esta norma e se os agricultores estariam preparados para esta mudança.

Pires e Rodrigues (2008, p.138), verificaram que as explorações agrícolas tinham uma estrutura configurada numa base do tipo familiar e que os agentes ativos dessas explorações, eram, normalmente, pessoas de idade avançada, com baixo grau de instrução e pouco recetivas à introdução de novos processos, quer produtivos quer ao nível da gestão administrativa e financeira. No entanto, há explorações que estão orientadas de acordo com uma lógica de mercado e com estruturas empresariais modernas e competitivas. De acordo com Pires e Rodrigues (2008, p.138) para essas explorações torna-se “indispensável e urgente a construção de um modelo normativo que permita cumprir com os objetivos e com as características da informação financeira ao mesmo nível do que acontece para os restantes sectores de atividade económica.”

Na mesma linha de pensamento Argilés et al (2009), verificaram que os agricultores, na sua generalidade não tinham conhecimentos contabilísticos, encarando a contabilidade como um mero procedimento formal, não lhe dando prioridade nem o devido valor. Além de que grande parte deles não apresenta contas devido à reduzida dimensão do seu negócio, os dispensar legalmente de o fazer. Defendem ainda, que as características do sector agrícola podem acentuar as desvantagens do custo histórico em relação ao justo valor. Os mesmos autores Argilés et al (2009) sugerem que “dada as características do sector agrícola nos países ocidentais avançados, a simplicidade é o elemento chave para a implementação bem sucedida, da utilidade da contabilidade no setor.” Verificaram que os participantes no seu estudo revelam mais dificuldade e erraram mais no cálculo e na preparação das contas do custo histórico do que ao justo valor e, ainda, que os julgamentos eram relativamente mais pobres quando era adotado o custo histórico comparativamente a adoção do justo valor, tornando mais arriscada a tomada de decisões.

Para Argilés et al (2009) os autores “a alocação de custos está sujeita à arbitrariedade e dificuldade quando os ativos biológicos geram ativos biológicos adicionais, bem como quando, os ativos biológicos adicionais são também utilizados na própria empresa”. Consideram ainda que a alocação dos custos indiretos torna ainda mais complexo o cálculo do custo dos ativos biológicos nas empresas. Assim sendo o justo valor facilita não apenas a avaliação dos ativos biológicos mas também a preparação e realização das contas, “proporciona um maior significado para os dados sobre o desempenho financeiro ao longo de um determinado período”.

Fernandes e Azevedo, (2010), referem que os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) conhecem, razoavelmente, o Sistema de Normalização Contabilística, e têm maiores dificuldades nas suas implicações para a agricultura pois não conhecem profundamente a Norma Contabilística de Relato Financeiro 17. Os TOC da região centro consideram muito adequado o modelo do custo histórico para as situações específicas do sector agrícola. Contudo, os autores consideram que esta conclusão se baseia no desconhecimento da NCRF 17. Verificaram que uma grande percentagem dos TOC considera que o justo valor permite, em termos gerais, uma imagem mais verdadeira e apropriada. Porém, alguns TOC apoiam-se talvez por receios por exemplo, no que se refere à manipulação dos resultados que usualmente está associada ao justo valor.

Brito (2010), realizou “um estudo sobre a subjetividade na mensuração do valor justo na atividade da pecuária bovina”, em propriedades rurais destinadas a atividade bovina, deste destacamos a avaliação dos ativos biológicos nas várias fases de vida. No estudo foram utilizados dados recolhidos por entrevista local, contactos telefónicos e pesquisa documental. Verificou que a empresa em estudo utiliza valores de mercado para avaliar os seus ativos biológicos, tendo como base as cotações disponíveis no Beef point⁸. Estas cotações são utilizadas em todas as atividades desenvolvidas: cria, recria e engorda, A cotação é escolhida de acordo com a localização física dos animais e o mercado onde acontece a negociação efetiva. No caso de não existência de cotação para o ativo nas condições em que se encontra, a empresa utiliza a referência do setor. De acordo com Brito (2010), “segundo as regras do justo valor, quando existe mercado ativo para o ativo biológico, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o seu justo valor” Assim as transações de compra e venda de bovinos ocorrem com base em cotações de mercado. O valor negociado seria o preço de partida para medir o justo valor dos bovinos. Ou seja, o justo valor dos bovinos é o preço praticado no local em que eles se encontram, menos os custos no ponto de venda. Defende que é possível aplicar as técnicas de determinação do justo valor para avaliar os bovinos nas suas diferentes fases do ciclo produtivo em virtude do mercado oferecer cotação para vários intervalos de idade do

⁸ O beefpoint é um site que divulga análises de mercado, cotações e notícias sobre a pecuária bovina, além de outras informações de interesse do setor

animal, bastando medir os atributos quantitativos e qualitativos e alocar o valor de mercado

Silva et al (2012, p.13), em relação ao justo valor verificaram que era muito utilizado no sector agrícola e que o método mais adotado para a sua mensuração era o valor presente do fluxo de caixa líquido esperado, o que denota o esforço em apresentar a realidade económica e financeira dos ativos biológicos. Em contrapartida, foi reduzido o número de empresas que apresentavam a taxa de desconto utilizada. Os autores defendem que essa situação prejudica a análise comparativa das demonstrações financeiras e diminui a relevância para os utilizadores externos. Destacam ainda, que a subjetividade do justo valor, pode permitir práticas de manipulação dos resultados. Demonstraram que em geral os *stakeholders*, especialmente os externos com a implementação de CPC 29 dispunham de mais dados para compreender o desenvolvimento de atividades que envolvam ativos biológicos.

3 METODOLOGIA

O método de pesquisa utilizado é o bibliográfico e o documental. Segundo Gil (2010, p.31), “o que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou bases de dados”. Procura-se fazer uma análise crítica e fundamentada com base em artigos publicados, por outros autores, na IAS 41 e na NCRF 17, sobre os Ativos Biológicos, Justo valor, reconhecimento e mensuração.

O método adotado também, pode ser considerado descritivo pois, “assenta em estratégias de pesquisa para observar e descrever comportamentos, incluindo a identificação de fatores que possam estar relacionados com um fenómeno em particular” (Freixo, 2010, p106). Dai que permita observar, analisar e correlacionar o conteúdo das normas, com o aplicado pela organização em estudo, respeitando as especificidades do setor agropecuário.

O método de procedimento utilizado é o comparativo. Com este método pretende-se comparar o reconhecimento e mensuração dos Ativos Biológicos com o conteúdo presente na NCRF 17.

Segue-se, ainda, o método do estudo de caso, no sentido de (Yin 2005) “Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos”. Assim analisa-se a aplicação do Justo valor em ativos biológicos numa empresa de atividade pecuária, única unidade de análise deste estudo.

4 ESTUDO DE CASO

Em 1980 a AGROPEC, Lda., adquire a primeira exploração pecuária, destinada à produção de bovinos, numa herdade situada na, freguesia de Cabrela, concelho de Montemor-o-Novo, cidade do distrito de Évora, região do Alentejo e sub-região Alentejo Central. Na economia da Região a produção de carne é o seu principal fator, sendo o concelho do país que mais carne produz. Esta Região é por excelência uma das regiões do país com maiores potencialidades para a produção pecuária, “a sua aptidão forrageira, os montados de azinho e sobro, as pastagens do sob coberto, os seus efetivos, a formação técnica dos seus agricultores, a tradição e mesmo a sua localização, são alguns dos fatores responsáveis pela reputação da nossa região na área da produção animal” (Câmara Municipal Montemor-o-Novo). Inserida neste contexto a AGROPEC, demonstra dinamismo e competitividade sendo, atualmente, uma das principais intervenientes no mercado nacional de produção animal.

Neste estudo de caso procede-se à análise de aplicação do justo valor em ativos biológicos na empresa cuja atividade é a pecuária. Observa-se, analisa-se e relaciona-se o conteúdo da NCRF 17, com o aplicado pela organização em estudo, respeitando as especificidades do setor agropecuário.

4.1 O caso

O estudo de caso foi realizado numa exploração agrícola, pertencente a empresa AGROPEC, Lda., destinada a atividade de pecuária bovina, e teve como fundamento a avaliação dos ativos biológicos nas várias fases da vida dos ativos e sua contabilização.

A opção por esta empresa deveu-se à facilidade de obtenção de dados para o estudo e por se tratar de uma empresa pequena mas com alguma relevância no mercado o que vai ao encontro do atrás referido que o sector é constituído por uma grande percentagem de pequenas empresas e empresas familiares.

Para um melhor enquadramento do estudo entrevistou-se o gerente da empresa no intuito de compreender como eram avaliados os ativos biológicos, o que se explica no ponto seguinte:

4.1.1. Como o gerente avalia os ativos biológico

A empresa utiliza valores de mercado para avaliar os seus ativos biológicos em todas as fases da vida dos animais. As cotações utilizadas são as disponibilizadas pela APORMOR (anexo I). A APORMOR é uma associação de produtores de bovinos, ovinos e caprinos da Região de Montemor-o-Novo nasceu da necessidade de organização dos produtores dessa região com o objetivo de defenderem os seus interesses face a um novo espaço económico mais dinâmico e competitivo.

O gerente afirma que não tem dificuldade na avaliação, dos seu animais nas várias fases de vida em virtude da existência de um mercado ativo para todas elas. No caso da vaca com vitelo ou do vitelo antes de desmamado, em que não existe mercado ativo a avaliação é feita pelo valor de mercado da vaca mais um acréscimo pelo vitelo, este por sua vez é avaliado em relação ao seu estado corporal e genética. O vitelo não desmamado não poderá ser vendido em separado da mãe uma vez que não resistiria ou não teria um desenvolvimento adequado.

Informou, também que o rebanho é avaliado periodicamente com a finalidade de saber o estado corporal das vacas em virtude da sua fecundidade depender do mesmo, vacas magras em mau estado corporal dificilmente se “cobrem” e terão de ser substituídas por fêmeas, novilhas para renovação/ reposição do efetivo. Esta avaliação é feita ou pelo peso efetivo dos animais ou por observação, devido à grande experiência do gerente. As vacas magras ou velhas que já não servem para reprodução são chamadas de vacas de refugio, existindo também mercado ativo para esta fase de vida destes animais.

Em todos os meses ocorrem nascimentos de vitelos, mas com maior predominância nas estações do Inverno e primavera.

Após o nascimento, por volta do quarto mês de idade, os vitelos são desmamados, e avaliados com objetivo de determinar o seu destino. Esta avaliação é feita por observação e mais uma vez os requisitos são o estado corporal e a genética.

A partir daqui os animais podem seguir 3 destinos:

- Vitelos desmamados dos 4 aos 8 meses, estes animais são destinados ao abate e a sua avaliação é feita pela pesagem real sendo vendidos em lote. O preço é acordado entre o vendedor e comprador tendo por base a referência do mercado. Segundo a NCRF 17 (§18), “Se existir um mercado ativo para um ativo biológico, ou produto agrícola, o preço cotado nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse ativo” tendo em atenção a raça o peso vivo e o sexo, pois existe preço diferente para machos e fêmeas tendo as fêmeas uma maior valorização.
- Vitelos fêmeas desmamadas com destino a renovação/reposição do efetivo das vacas reprodutoras, são escolhidas pela observação do seu estado corporal e genética, com a finalidade de se vir a tornar uma boa vaca de reprodução.
- Vitelos machos desmamados que seguem para engorda passando a novilhos com 8 a 16 meses e com o único destino de abate, a sua avaliação é feita pela pesagem real e são vendidos em lote. O preço é acordado entre o vendedor e comprador tendo por base a referência do mercado.

A empresa só compra animais com a finalidade de aumentar a quota de mercado, e essas compras são feitas em leilões (o preço do leilão está em conformidade com o valor de mercado), ou em propriedades de agricultores conhecidos, em que o gerente conhece o manuseamento dos animais, a sua alimentação. Em suma, as características dos animais são semelhantes aos animais já existentes na exploração em estudo. Geralmente os animais são pesados e o seu valor atribuído pela multiplicação do peso pelo valor de mercado à data da negociação. Quando a avaliação é feita por observação de um profissional especializado (geralmente o gerente), a negociação é fechada por lote, a um preço unitário médio (preço de mercado), com base nas características médias de todos os animais.

4.1.2. Atividade da empresa

A empresa tem como atividade a produção animal, todos os movimentos dos animais são registados num programa informático designado “Produção de Animais e Gestão de Efetivo” (PGE). Cada animal tem uma ficha (anexo 2) onde consta todos os dados referentes ao animal (ex: marca auricular, data de nascimento, sexo, etc.). No PGE é também registada toda a movimentação de entradas saídas e morte dos animais. Assim a empresa consegue ter em tempo real conhecimento de todo o efetivo existente na exploração.

A escolha da raça também é importante. A empresa tem um efetivo de vacas reprodutoras de raça Limusine, que servem exclusivamente como o nome indica para a reprodução. O gerente escolheu trabalhar com esta raça de animais devido a melhores índices de rendimento, ganhos médios diários e ao facto da qualidade da carne ser muito boa e ter uma maior aceitação no mercado.

4.1.3 Comparação entre o justo valor e o sistema utilizado pela empresa

O quadro 6 evidencia a comparação efetuada entre os requisitos de aplicação do justo valor e o sistema utilizado pela empresa.

QUADRO 7 - Requisitos do justo valor

Requisitos do justo valor	Vaca c/ vitelo	Vitelos 4 a 8 meses	Vitelos 8 a 16 meses
Existência de partes interessadas na negociação?	Sim	Sim	Sim
As partes interessadas são conhecedoras das condições do negócio ?	Sim	Sim	Sim
As partes interessadas devem ser independentes entre si?	Sim	Sim	Sim
A transação deve ocorrer sem favorecimento	Sim	Sim	Sim
O justo valor de um ativo biológico deve ser atribuído considerando o ativo no seu local e condição em que se encontra no momento da avaliação?	Sim	Sim	Sim
Reconhecimento da receita á medida do crescimento natural?	Sim	Sim	Sim
Reconhecimento dos ganhos de forma separada com o crescimento natural e variação do mercado?	Não	Não	Não
Determinação do valor financeiro por cotação de mercado ou outra alternativa permitida pelo justo valor?	Sim	Sim	Sim

Fonte: Adaptado Brito (2008 p. 75)

Verifica-se que a empresa utiliza praticamente todos os requisitos do justo valor para avaliar os ativos biológicos. É exceção o reconhecimento dos ganhos de forma separada com o crescimento natural e variação do mercado. Considera-se que as práticas utilizadas pela empresa para a avaliação dos ativos biológicos evidencia a aplicação dos conceitos de justo valor. Existe um mercado ativo, e o preço cotado nesse mercado ativo é utilizado como base para a determinação do justo valor.

No ponto seguinte serão apresentados alguns exemplos tendo por base o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos pela NCRF 17.

4.1.4.Reconhecimento e Mensuração dos Ativos Biológicos pela NCRF 17

Os ativos biológicos podem ser de produção ou consumíveis. Para a NCRF 17 (§ 40), os ativos biológicos consumíveis “são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos”, e os ativos biológicos de produção são “os que não sejam ativos biológicos consumíveis”

Na mensuração dos ativos biológicos de produção privilegia-se a aplicação do justo valor.

- Pela aquisição de um ativo biológico de produção

372 - Ativos biológicos de produção	22 - Fornecedores de contas gerais
X	X

X – Pelo valor de aquisição correspondente ao justo valor no momento da compra

Se o valor de aquisição não corresponder ao justo valor no momento da compra, será necessário proceder ao ajustamento no reconhecimento inicial para o justo valor.

- Pela diferença positiva (ganho)

372 - Ativos biológicos de produção	774 - Ganho por aumento de justo valor
X	X

X – Pela diferença positiva na aplicação do justo valor

- Pela diferença negativa (perda)

664 - Perdas por redução de justo valor	372 - Ativos biológicos de produção
X	X

X – Pela diferença negativa na aplicação do justo valor

- Ativos biológicos de produção nascidos na exploração

372 - Ativos biológicos de produção	774 - Ganho por aumento de justo valor
X	X

X – Pelo reconhecimento dos ativos biológicos de produção ao justo valor

Os ativos biológicos são mensuráveis a justo valor no reconhecimento inicial e a data do balanço. (NCRF 17, §)

- Venda de ativos biológicos de produção

7871 - Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção	372 - Ativos biológicos de produção
X	X

X - Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção

21 - Clientes	7871 - Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros por alienação de ativos biológicos de produção
X	X

X - Pelo Valor da venda

- Abate dos ativos biológicos de produção

6874 - Gastos e perdas em investimentos não financeiros por abate de ativos biológicos

X	
---	--

372 - Ativos biológicos de Produção

	X
--	---

X - Pelo desreconhecimento do ativo biológico de produção por abate
Mensuração dos ativos biológicos consumíveis

- Aquisição de um ativo biológico consumível

313 - Compra de ativos biológicos

X	
---	--

22 - Fornecedores- contas gerais

	X
--	---

X - Pelo valor de aquisição do bem

613 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas de ativos biológico

X	
---	--

313 - Compra de ativos biológicos

	X
--	---

X - Pelo reconhecimento do custo das compras

371 - Ativos biológico consumíveis

X	
---	--

774 – Ganhos por aumentos de justo valor

	X
--	---

X - Pelo reconhecimento em ativos biológicos de produção ao justo valor

- Ativos biológicos consumíveis nascidos na exploração

371 - Ativos biológicos Consumíveis	774 – Ganhos por aumentos de justo valor
X	X

X - Pelo reconhecimento em ativos biológicos consumíveis ao justo valor

- Ajustamento da mensuração a data do balanço.

Se o justo valor do ativo biológico consumível aumentou

371 - Ativos biológicos consumíveis	774 – Ganhos por aumentos de justo valor
X	X

X - Pelo ajustamento em cada data do balanço

Se o justo valor do ativo biológico consumível diminuiu

664 - Perdas por redução do justo valor	371 - Ativos biológicos consumíveis
X	X

X - Pelo ajustamento em cada data do balanço

- Alienação de ativos biológicos consumíveis vivos

21 - Clientes	71 - Vendas
X	X

X - Pelo valor da venda

664 - Perdas por redução do Justo valor Ativos biológicos	371 - Ativos biológicos consumíveis
X	X

X - Pelo reconhecimento do custo da venda

- Abate de ativos biológicos consumíveis mensurados ao justo valor

664 - Perdas por redução do Justo valor Ativos biológicos	371 - Ativos biológicos consumíveis
X	X

X -Pelo abate

4.1.4 O sistema utilizado pela empresa

- Ativos biológicos consumíveis nascidos na exploração

Neste caso a empresa não faz nada à data do nascimento dos animais, em virtude de praticamente nascerem todos os dias vitelos na exploração, e não ser viável a sua contabilização

- Pela aquisição de um ativo biológico de produção

Ex: aquisição de 12 novilhos X 625 €/un. = 7.500 €

37111003 - Novilhos

7500 €

221110128 – Fornecedor X

7950 €

2432211 - IVA

450 €

- Alienação de ativos biológicos consumíveis vivos

Ex: venda por lotes

Lote de animais	Quant./Kg	Preço/un.	Total
Vitelo fêmea	328	2,78	911,84
Vitelo macho	542	3,40	1842,80
Vitelo macho	1074	3,21	3447,54
Total			6202,18

211110009 – Cliente X

6574,31 €

711101 - Novilhos

6202,18 €

2432211 - IVA

372,13 €

Nota: os preços são baseados no valor de mercado

- Reconhecimento à data do balanço

Os registos relacionados com o apuramento do ganho ou perda de justo valor dos ativos biológicos são efetuados apenas no final do ano, pela diferença entre os animais adquiridos, nascidos e vendidos ou abatidos

No final de cada ano económico a empresa tira uma listagem das existências dos animais (anexo 3) no programa PGE por categorias, vacas, vitelos machos, vitelas fêmeas e valoriza-os a preço de mercado. A diferença entre o valor no início do ano e o valor no final do ano vai determinar o ganho ou a perda.

4.1.4 Analise dos dados

Em relação ao modo como o gerente avalia os seus ativos biológicos, constata-se que é ao justo valor. Tem como referencia os preços de mercado, considerando o ativo no seu local e condição em que se encontra no momento da avaliação e preenche os vários requisitos do justo valor como, por exemplo a existência de partes interessadas, conhecedoras das condições do negócio e independentes entre si.

No que diz respeito ao reconhecimento e mensuração, a análise dos dados foi muito difícil de fazer em virtude de dificuldades na obtenção de informação interna. Foram analisados os balancetes, o balanço e a demonstração dos resultados. A empresa não efetua a divulgação dos relatórios e contas. Verifica-se que, apesar de o gerente fazer a avaliação dos ativos biológicos nas várias fases de vida dos animais, esses valores não são reconhecidos nem mensurados. Pelo que foi possível observar as compras e vendas de animais são, reconhecidas e mensuradas ao justo valor, mas os ganhos e as perdas relacionadas só são reconhecidas à data do balanço, pela diferença do valor entre as existências iniciais e as existências finais.

5 CONCLUSÕES

A agricultura e a produção de alimentos são atividades essenciais na economia e na sociedade portuguesa. Os vinte e sete estados membros da U.E., tem 14 milhões de agricultores e outros 4 milhões de pessoas que trabalham no sector alimentar. Em conjunto os sectores agrícolas e alimentares fornecem 7% do emprego e geram 6% do produto interno bruto (PIB). (INE. 2013)

Em Portugal, foram recenseadas 305 mil explorações agrícolas em 2009 o que representa metade da área geográfica do país, cerca de 4,6 milhões de hectares. “Recenseamento Agrícola 2009”

A atividade agrícola continua a ser um sector de grande importância económica em Portugal, mas também é um sector de atividade que contém especificidades que representam um desafio para a contabilidade, tais como os ciclos de produção, a atribuição de custos entre diferentes períodos, o tratamento de informação sobre animais vivos e plantas. Neste sentido tornou-se imperatório a criação de uma norma específica destinada a este sector de atividade. A NCRF 17 – Agricultura, que visa o reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos biológicos com base no justo valor.

Deste modo, considerou-se oportuno abordar de um tema contemporâneo e pouco abordado na literatura Portuguesa e, também, pelas alterações introduzidas pelo SNC que veio revogar o POC e a grande expectativa quanto à sua aplicabilidade no Sector Agrícola mais propriamente na pecuária, em função das alterações introduzidas pela NCRF 17, relativamente ao reconhecimento, mensuração e divulgação.

Como era objetivo geral deste estudo foram interpretadas as alterações introduzidas pela IAS 41 e NCRF 17 – Agricultura, tendo em vista contribuir para uma melhor compreensão do reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos, proporcionando às organizações, informação fidedigna que lhes permita um posicionamento mais real.

Como objetivo específico este trabalho procurou compreender, se são cumpridos os requisitos exigidos pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), reconhecimento e mensuração do justo valor; reconhecimento de ganhos e perdas provenientes de alterações

ao justo valor numa empresa agropecuária nas várias fases de vida dos animais assim como à data do balanço.

Pode-se concluir que, a maioria dos autores defendem que a mensuração ao justo valor permite, em termos gerais, uma imagem mais verdadeira e apropriada da empresa.

Em relação ao estudo do caso, conclui-se que a empresa avalia os seus ativos biológicos com base na cotação de mercado e que o seu reconhecimento e mensuração com base no justo valor, com algumas limitações no que diz respeito a mensuração dos ganhos e perdas de justo valor à data do balanço.

Este trabalho revela algumas limitações ao nível da revisão de literatura teórica e empírica em virtude da pesquisa bibliográfica se demonstrar insuficiente, talvez por ser um tema pouco abordado e relacionado com um sector muito específico. E a nível do estudo de caso devido às próprias características do método, pois os resultados não são extrapoláveis. Ou seja, são válidos, apenas, no caso em apreço.

Como linhas de investigação futura possíveis, considera-se que seria interessante efetuar outros estudos de caso, com base em outras unidades de análise pertencentes ao mesmo sector de atividade no sentido de verificar se os profissionais estão a implementar a NCRF 17 nas devidas condições.

6 REFERÊNCIAS

Alves. M. T & Teixeira. A. B. (2005). A Problemática da Valorização e Registo dos Ativos Biológicos e Produtos Agrícolas. 15º Encontro Docentes de Contabilidade do Ensino superior. Beja. Portugal.

Alves. M. T & Teixeira. A. B. (2005). Atividade Pecuária, Algumas Especificidades com Reflexo na Contabilidade. Atas das XV Jornadas Espanolusas de Gestion Cientifica. Sevilha. Espanha.

Apormor. www.apormor.pt. Consultado em 03/11/2013

Argilés J.M. & Blandón G. J. & Monllau (2009) Fair Value And Historic Cost Accounting of Biological Assets. VIII Jornadas de Contabilidad Financiera. Barcelona.Espanha

Azevedo, G. (2004). Conhecimento da IAS 41 Versus Dimensão da Empresa. X Congresso Contabilidade. Centro de Congressos do Estoril. Lisboa. Portugal

Barros, H. (1975), Os Grandes Sistemas de Organização da Economia Agrícola. 1ª Edição, Lisboa, Livraria Sá da Costa Editora,

Brito, E. (2010). Um Estudo Sobre a Subjetividade na Mensuração do Justo Valor na Atividade Pecuária Bovina. Dissertação apresentada ao Programa de Pós- Graduação em Controlaria e contabilidade. Ribeirão Preto

Camara municipal de Montemor-o-Novo. www.cm-montemornovo.pt. Consultado em 27/10/2013

Decreto- lei 59/2013 de 8 de maio de 2013. <http://dre.pt/pdf1sdip/2013>, consultado em 20/05/2013

Fernandes, G., & Azevedo G. (2010), Conhecem os Técnicos Oficiais de Contabilidade a Mensuração dos Ativos biológicos ao justo Valor? Análise da região centro de Portugal, Revista Universo Contábil, 104-118

Freixo, M. (2010), Metodologia Cientifica, Fundamentos, Métodos e Técnicas, Instituto Piaget, Lisboa

Gil, A. (2010), Como Elaborar projetos de pesquisa, 5ª Edição, editora Atlas, São Paulo.

IAS 41 – Agricultura, www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_IAS2.htm. Consultado em 01/10/2012

IFAP. www.ifap.min-agricultura.pt. Consultado em 15/08/2013

Lima, S., Pereira, A. (2011). Ativos Biológicos: uma análise documental e descritiva sobre a mensuração da IAS 41 e do CPC 29 numa perspectiva de Teoria Contábil Normativa, www.ips.pt/esce/proquest. Consultado em 01/10/2012

Pinho, C., Martins, E., Silva, J., Lopes, M., Carvalho, M. (abril 2010), Manual Sistema de Normalização Contabilística – Abordagem Geral e Aplicação Prática. Verlag Dasltofer

Pires, A., Rodrigues, F., (2008) Necessidade de Adaptar e Ajustar a IAS 41 ao Sector Agrícola Português, Revista Universo Contábil, 126-140

Rech, J., Pereira, C., Cunha, M. (2006). IAS 41 – Agriculture: Um Estudo da Aplicação da Norma Internacional de Contabilidade às Empresas de Pecuária de Corte.

Rodrigues, J., (2010), Sistema de Normalização Contabilística, (2ª ed.) Porto Editora

Silva, R., Figueira, L., Pereira, L., Ribeiro, M. (2012). Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: Uma análise dos requisitos de divulgação do CPC 29. Social Science Research Network

YIN, R. (2003), Case Study Research. Design and methods, Applied Social Research methods Series, vol. 5, Sage Publications, Inc, California

Apêndice 1 - Protocolo de estudo de caso

- **Questões de pesquisa**

A análise da aplicação do justo valor em ativos biológicos na empresa cuja atividade é a pecuária. Observa-se, analisa-se e relaciona-se o conteúdo da NCRF 17 com o aplicado pela organização em estudo, respeitando as especificidades do setor agropecuário

- **Objetivos do estudo de caso**

Uma reflexão sobre a temática dos ativos biológicos no sentido de melhor compreender a viabilidade das normas dirigidas ao sector agrícola e às alterações proposta pelas mesmas, no reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos.

O objetivo geral deste estudo é compreender se as alterações introduzidas pela (IAS 41) e NCRF 17 – Agricultura, contribuem para uma melhor compreensão do reconhecimento e mensuração dos ativo biológicos. Como objetivo específico procura-se verificar se são cumpridos os requisitos exigidos pela NCRF 17 reconhecimento e mensuração do justo valor; reconhecimento de ganhos e, perdas, provenientes de alterações ao justo valor numa empresa agropecuária.

A pesquisa será feita numa empresa que se dedica a atividade de pecuária bovina, e terá como fundamento a avaliação dos ativos biológicos nas várias fases da vida dos ativos e sua contabilização

- **Procedimentos**

Consulta de Documentos, Demonstrações Financeiras, Relatório e Contas, Programa de gestão comercial, Programa de produção animal e gestão de efetivo.

Entrevista ao gerente da empresa

Inquérito ao TOC da Empresa

Reuniões com os colaboradores da empresa

Apêndice 2 - Questionário

MESTRADO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

IPS - ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS EMPRESARIAIS

INQUERITO PARA RECOLHA DE DADOS PARA DISSERTAÇÃO

Título da Dissertação Contabilização dos Ativos Biológicos: Problemática da Mensuração e Reconhecimento

Orientadora: Profª Doutora Maria Teresa Alves

Mestrando: Maria Olímpia Alvarez Fernandes Pascoal

1. Identificação da Empresa

2. A empresa elabora as demonstrações financeiras com base no:

SNC ☐

SNC PME ☐

MICROENTIDADE ☐

NIC' s ☐

3. Segue os requisitos da NCRF 17 - Agricultura para o reconhecimento e mensuração dos ativos biológicos?

sim

☐

não

☐

4. Qual o critério de mensuração que utiliza para os ativos biológicos?

Custo de Aquisição ☐

Custo de Produção ☐

Valor Mercado/Justo
Valor ☐

Outro ☐

Se indicou outro,
qual?

5. Com o nascimento dos animais efetua algum registo contabilístico de imediato?

sim não

Se respondeu sim, qual o tipo de lançamento?

	CONTA
DÉBITO	
CRÉDITO	

6. Reconhece os ganhos/perdas com a valorização dos ativos biológico de imediato?

sim não

Se respondeu sim, qual o tipo de lançamento?

	CONTA
DÉBITO	
CRÉDITO	

7. Reconhece o ganho com a variação do valor dos animais, mesmo que não tenha ocorrido a venda (Ganho obtido com a valorização do mercado ou crescimento natural)?

sim não

Se respondeu sim, qual o tipo de lançamento?

	CONTA
DÉBITO	
CRÉDITO	

8. À data do balanço, reconhece as perdas/ganhos no justo valor?

sim não

Se respondeu sim, qual o tipo de lançamento

	CONTA
DÉBITO	
CRÉDITO	

9. Considera que, em termos gerais, o valor de mercado/justo valor preconizado na NCRF 17 - Agricultura, permite uma imagem mais verdadeira e apropriada do que a utilização do custo histórico?

sim não

Apêndice 3 – Entrevista

1. Como determina o preço dos animais nas várias fases de vida?
2. Faz a avaliação dos animais mesmo que a intenção não seja vendê-los?
3. Qual o grau de dificuldade na avaliação dos ativos biológicos?
4. Em que mês do ano ocorre mais nascimentos?
5. Existe uma maior concentração de nascimentos em algum período do ano?
6. Existe mercado ativo para todas as fases da vida dos animais?
7. Quando não há mercado ativo como avalia os animais nas várias fases de vida?
8. Como obtém as informações do mercado, por exemplo as cotações?
9. Faz avaliações periódicas do rebanho?
10. Com que finalidade faz essas avaliações do rebanho?
11. Quanto tempo dura cada fase de vida do animal?
12. Avalia os ativos quando são transferidos de uma fase da vida para outra?

Obrigado

Anexos 1- Lista de leilões; Cotações; Indicadores

Anexos 2 - Ficha de identificação do bovino

Anexos 3 - Listagem genérica de animais